

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061884

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Tenerife)*Sentencia 235/2015, de 20 de noviembre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 87/2015***SUMARIO:**

ICIO. Devengo y prescripción. *Proyecto de instalación de planta fotovoltaica en dos fases.* La licencia inicial autorizó un proyecto de 2.5 MW y se giró liquidación provisional. El 18 de septiembre de 2008 se solicitó licencia de ocupación respecto de la fase 1ª que es la parte de la obra que se hallaba terminada aportando el certificado final de obras. Fue otorgada posteriormente sin objeción alguna. El 1 de octubre de 2008 se autorizó la licencia de actividad. El 1 de diciembre de 2008 la entidad solicitó una modificación del proyecto para su ejecución en dos fases: una primera de 1.2 MW que ya se había terminado; y la segunda de 1.3 MW correspondiente al resto de las instalaciones previstas en el proyecto inicial. La ejecución en dos fases obtuvo autorización municipal el 5 de marzo de 2009. La liquidación definitiva, que comprendía ambas fases del proyecto ejecutadas por separado, fue notificada el 4 de octubre de 2012. Debe entenderse prescrito el derecho del Ayuntamiento a liquidar la obra correspondiente a la primera fase del proyecto ya que pudo girar la correspondiente liquidación desde que tuvo constancia de la terminación de las obras que es el hecho que determina el inicio del plazo de la prescripción. **Voto particular. Base imponible.** El Ayuntamiento practicó una liquidación provisional complementaria con motivo de la inclusión en la base imponible del valor de los paneles fotovoltaicos con base en la STS, de 14 de mayo de 2010, recurso n.º 22/2009 (NFJ038740). La sala entiende que la debida identidad entre lo que es susceptible de liquidación provisional y definitiva no impide que, si no hay liquidación provisional, se gire la definitiva ni tampoco que ésta corrija jurídicamente la provisional [Vid. STS de 21 de mayo de 1998, recurso n.º 7173/1992 (NFJ006612)]. Por el contrario debe excluirse de la base imponible la partida de gastos de transporte y despacho de aduanas por importe de 30.000 euros, pues así lo ha admitido expresamente la Administración demandada considerando que no forma parte del «coste de ejecución material» de la instalación y por tanto fue excluido de la liquidación provisional basada el presupuesto donde consta expresamente la partida litigiosa y el importe total del presupuesto por importe de 4.972.951 euros junto con una nota manuscrita con la resta de los 30.000 euros.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 100 y ss.

PONENTE:*Don Jaime Guilarte Martín-Calero*

Magistrados:

Don JAIME GUILARTE MARTIN-CALERO

Don LUIS HELMUTH MOYA MEYER

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco n.º 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Procedimiento: Recurso de apelación

N.º Procedimiento: 0000087/2015

NIG: 3803845320130001807

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000235/2015

Proc. origen: Procedimiento ordinario N.º proc. origen: 0000470/2013-00

Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N.º 4 de Santa Cruz de Tenerife

Intervención: Interviniente: Procurador:

Demandante ARISOL 100 SL ELENA PILAR LLARENA TRULOCK

Demandado AYUNTAMIENTO DE VILLA DE ARICO JORGE FRANCISCO LECUONA TORRES

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. Pedro Hernández Cordobés

MAGISTRADOS

D. Helmuth Moya Meyer

D. Jaime Guilarte Martín Calero

=====

En Santa Cruz de Tenerife a 20 de noviembre de 2015.

Visto por la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, Sección 1ª, integrada por los Sres. Magistrados antes reseñados, el presente recurso de apelación interpuesto por la entidad mercantil Arisol S.L. dirigida y representada por el Letrado Don Alfonso Padilla Peña y la Procuradora Doña Elena Llarena Trulock; frente al Ayuntamiento de Arico asistido por el Servicio Jurídico; sobre tributos; ponente don Jaime Guilarte Martín Calero.

ANTECEDENTES DE HECHO

1 El 23 de octubre de 2012 la Administración demandada giró liquidación definitiva del ICIO por la instalación de una planta fotovoltaica sita en la parcela 203, polígono 7, término municipal de Arico.

2 El Juzgado número 4, por sentencia de fecha 13 de febrero de 2015, desestimó el recurso 470/13 con imposición de costas.

3 Contra dicha sentencia se interpuso recurso de apelación. Seguido el recurso por todos sus trámites, se elevaron las actuaciones a la Sala, formándose el correspondiente rollo. Señalado día y hora para votación y fallo, tuvo lugar la reunión del Tribunal en el designado al efecto.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1 El recurso de apelación reitera los motivos de impugnación que han sido rechazados por la sentencia apelada.

2 Prescripción del derecho a liquidar por la primera fase del proyecto de instalación de la planta fotovoltaica.

Discrepa el apelante de que el día inicial del cómputo sea la fecha de la modificación de la licencia del proyecto inicial ya que la primera fase representa una obra independiente que había sido terminada y en funcionamiento desde el 13 de agosto de 2008 con las preceptivas autorizaciones para su funcionamiento y sin objeción alguna del Ayuntamiento demandado. Aunque el proyecto inicial licenciado fue partido en dos fases durante la ejecución, nada impedía a la Administración apelada poder girar la liquidación definitiva correspondiente a la instalación independiente de la 1ª fase una vez realizado el hecho imponible y comunicado a la Administración demandada.

Conviene retener los siguientes hechos:

- La licencia inicial autorizó un proyecto de 2.5 MW y se giró liquidación provisional.
- El 18 de septiembre de 2008 se solicitó licencia de ocupación respecto de la fase 1ª que es la parte de la obra que se hallaba terminada aportando el certificado final de obras. Fue otorgada posteriormente sin objeción alguna.
- El 1 de octubre de 2008 se autorizó la licencia de actividad.
- El 1 de diciembre de 2008 la entidad recurrente solicitó una modificación del proyecto para su ejecución en dos fases: una primera de 1.2 MW que ya se había terminado; y la segunda de 1.3 MW correspondiente al resto de las instalaciones previstas en el proyecto inicial.
- La ejecución en dos fases obtuvo autorización municipal el 5 de marzo de 2009.
- La liquidación definitiva, que comprendía ambas fases del proyecto ejecutadas por separado, fue notificada el 4 de octubre de 2012.

Lo controvertido es el día desde el que se computa el plazo de prescripción.

Alega el recurrente el día 18 de septiembre de 2008 como día inicial del cómputo ya que en esta fecha la Administración demandada conoció el hecho de la finalización de la obra de instalación de la primera fase con ocasión de la solicitud de la licencia de ocupación a la que se acompañó el certificado final de obras (folio 801 del expediente). En esta fecha ya se podía liquidar pues el hecho imponible se produce con o sin licencia municipal. Con apoyatura legal en los artículos 100.1 y 103.1 de la Ley de Haciendas Locales y la STS de fecha 14 de septiembre de 2005 que los interpreta, así como la doctrina de la Administración tributaria (consulta 16/12): Para que el Ayuntamiento, tal como establece el artículo 103.1 del TRLRHL, pueda realizar la comprobación administrativa y practicar la liquidación definitiva, es necesario que conozca el hecho de que la construcción, instalación u obra ha finalizado y, por tanto, determinar su coste real y efectivo. Puede ocurrir que, ante la solicitud de la licencia de primera ocupación, el Ayuntamiento considere que la construcción, instalación u obra no se ajusta a la normativa urbanística o a la licencia de obras y ordene que se lleven a cabo trabajos adicionales, por lo que, en este caso, no finalizará la obra hasta que se ejecuten dichos trabajos y sean aceptados por el Ayuntamiento. En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción para girar la liquidación definitiva sólo comienza cuando la Administración tributaria ha podido conocer la finalización de la construcción, instalación u obra, lo que ocurre, generalmente, cuando se presente ante el Ayuntamiento la documentación necesaria para la obtención de la licencia de primera ocupación, salvo que se pueda probar fehacientemente que la Administración tributaria tuvo conocimiento formal de la terminación de la obra en una fecha anterior o que, tal como se señala en el párrafo anterior, deban realizarse obras adicionales, en cuyo caso, habrá que estar a la fecha de finalización de las mismas.

La liquidación definitiva está prescrita en consecuencia respecto de la primera fase.

Según los artículos 100 y siguientes de la Ley de Haciendas Locales, el hecho imponible de este impuesto es realizar un obra susceptible de control municipal se haya obtenido o no licencia urbanística. Aunque al solicitar la licencia urbanística se ha podido producir la liquidación provisional, es la terminación de la obra la que produce el devengo del impuesto momento desde el cual la Administración demandada tiene la potestad de girar la liquidación definitiva aunque el pago se haya producido a cuenta con antelación. De no terminarse la obra no hay impuesto y hay que devolver como ingresos indebidos las sumas abonadas a cuenta de un impuesto que finalmente no se ha devengado.

Por consiguiente el Ayuntamiento pudo girar la liquidación definitiva desde el momento en que tuvo constancia de la terminación de las obras que es el hecho determinante del inicio del plazo de prescripción de la acción de liquidación. Así lo hemos declarado también en la sentencia de fecha 29 de octubre de 2015 para un caso en el que se solicitó la licencia de ocupación aportando el certificado final de obras y un proyecto modificado para legalizar las obras desviadas del proyecto inicial, legalización que se produjo también sin objeción alguna y sin cuestionarse que efectivamente la obra estaba terminada. El devengo se produce con la terminación de la obra con o sin licencia municipal sin esperar a obtenerla o a legalizar la situación si efectivamente se legaliza sin

necesidad de nuevas obras en cuyo caso la obra no estaría terminada. También la sentencia de Las Palmas citada por el apelante (143/07 de 7 de septiembre).

3 Sobre la vinculación entre la liquidación provisional y la definitiva.

La liquidación provisional no incluyó los paneles fotovoltaicos. A raíz de la sentencia del Tribunal Supremo declarando que su coste se integra en la base imponible, el Ayuntamiento giró una liquidación provisional complementaria basada en este cambio de criterio estrictamente jurídico que fue anulada (sentencia de 5 de marzo de 2011 en el recurso de apelación 150/11) sin perjuicio de que "sea una vez terminada la obra cuando la Administración pueda girar una liquidación definitiva en la que sí cabrá modificar la interpretación jurídica sobre la amplitud que ha de tener la base imponible" criterio obiter dicta que había sido declarado en otras sentencias - también sobre correcciones a las liquidaciones provisionales - con base en el tenor literal de la Ley de Haciendas Locales: se practicará una liquidación provisional a cuenta, determinándose la base imponible en función del presupuesto presentado por el solicitante de la licencia de obras . Una vez finalizada la construcción, instalación u obra, y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, modificará, en su caso, la base imponible a que se refiere el apartado anterior practicando la correspondiente liquidación definitiva.

El texto legal - "mediante la oportuna comprobación administrativa modificará" sin matiz alguno - no apunta a la tesis sostenida por la entidad recurrente consistente en que únicamente se puede modificar la cuantía de las partidas de la base imponible pero no añadir nuevas partidas que podían haber sido objeto ya de liquidación provisional por sí estar presupuestadas. En suma que la liquidación definitiva no puede corregir los errores jurídicos padecidos en la liquidación provisional.

A tal efecto cita el fundamento jurídico cuarto de la STS de 1 de diciembre de 2011 en interés de Ley que versó sobre una sentencia que excluyó de la base imponible los gastos generales y el beneficio industrial del contratista porque el presupuesto que configura la base imponible de la liquidación provisional no los incluye y el Tribunal Supremo declara que efectivamente "la vinculación a las partidas del presupuesto se produce tanto en la liquidación provisional a cuenta como en la definitiva". Pero de ningún modo se le plantea al Tribunal Supremo ni declara que a) no se puede girar liquidación definitiva por una partida no presupuestada pero que realmente se ejecutó ni b) no se puede girar liquidación definitiva por una partida presupuestada y no incluida en la liquidación a cuenta limitando la liquidación definitiva a una mera comprobación de valores. Se entiende que debería ser susceptible de liquidación provisional lo mismo que es susceptible de liquidación definitiva pero no que lo omitido en la liquidación provisional debiendo haber sido liquidado provisionalmente no pueda después incluirse en la liquidación definitiva como si la liquidación provisional únicamente pudiese ser corregida por la cuantía de las partidas y no por las partidas mismas tanto en beneficio como en perjuicio del contribuyente.

La debida identidad entre lo que es susceptible de liquidación provisional y definitiva no impide que, si no hay liquidación provisional, se gire la definitiva ni tampoco que ésa corrija jurídicamente la provisional la cual "no es una liquidación propiamente dicha, sino medio de anticipar un ingreso tributario a la vista de un hecho imponible que puede no haberse producido todavía . esto es, manifestación de uno de los numerosos casos en que los sistemas fiscales permiten que los ingresos tributarios se anticipen a la fecha del devengo, conforme sucede en las modalidades de ingresos a cuenta, retenciones o pagos fraccionados, que suelen ser anteriores al momento en que legalmente se sitúa el nacimiento de la obligación tributaria" según declara la STS de 21 de mayo de 1998 para considerar aplicable la Ley de Haciendas Locales aunque no estaba vigente en el momento de otorgarse la licencia de obras ya que es impuesto gira en torno a la terminación de la obra.

4 Sobre la inclusión en la base imponible de la partida de gastos de transporte y despacho de aduanas por importe de 30.000 euros.

Se discute la prueba de este hecho y no la cuestión jurídica de si esta partida ha de ser excluida del presupuesto de ejecución material aportado por la entidad recurrente pues así lo ha admitido expresamente la Administración demandada al folio 199 del expediente considerando que no forma parte del "coste de ejecución material" de la instalación y por tanto fue excluido de la liquidación provisional basada el presupuesto unido al folio 222 del recurso donde consta expresamente la partida litigiosa y el importe total del presupuesto por importe de 4.972.951 euros junto con una nota manuscrita con la resta de los 30.000 euros.

El presupuesto que ha servido de base a la liquidación definitiva es el unido al folio 281 donde consta la cantidad de 4.972.951 euros (sin expresar la partida litigiosa) y el certificado de final de obras del folio 799 ya citado para habilitar la liquidación definitiva tras dividir el proyecto en dos fases y correspondiente modificación del mismo a efectos urbanísticos. Tal coincidencia de la cuantía del presupuesto de ejecución de obras entre el proyecto inicial y el modificado obliga a tener en cuenta la totalidad del primer presupuesto donde sí consta desglosado en el citado folio 222 la partida litigiosa que sí fue descontada en la liquidación provisional y se ha olvidado hacerlo después aunque la obra ejecutada es idéntica y sea necesario a efectos urbanísticos modificar los proyectos para su explotación independiente.

5 Por lo expuesto en el fundamento dos y cuatro ha de estimarse parcialmente el recurso de apelación. Sin imposición de costas en ninguna de las instancias (artículo 139 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

FALLAMOS

1 Estimamos parcialmente el recurso de apelación y revocamos parcialmente los pronunciamientos de la sentencia apelada.

2 Anulamos la resolución recurrida por lo expuesto en los fundamentos dos y cuatro.

3 Sin imposición de costas.

Así por esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Notifíquese de conformidad con el artículo 248.4 de la LOPJ indicando que es firme.

QUE FORMULA EL MAGISTRADO Helmuth Moya Meyer A LA SENTENCIA DICTADA EN EL ROLLO DE APELACIÓN 87/2015-

La sentencia de la mayoría sitúa el momento a partir del cual la corporación local pudo girar la liquidación definitiva del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras al tiempo de la presentación del certificado final de obras, que se acompañó a la solicitud de licencia de ocupación (posteriormente, se presentó otra de modificación del proyecto constructivo, para dividirlo en fases independientes), y se basa en el hecho de que los cambios del proyecto fueron autorizados. Para el caso de que el proyecto modificado no hubiera sido autorizado, entonces la mayoría se reitera en lo afirmado en la reciente sentencia de este tribunal de 29 de octubre del 2015 en que el plazo de prescripción no hubiera empezado a correr sino desde la terminación de las obras necesarias para ajustar la construcción a la licencia. Este planteamiento asume que la administración local está en condiciones de practicar una liquidación definitiva, en un momento en el que no sabe si las obras ejecutadas sufrirán alguna variación, lo que deberá ser determinado por un servicio municipal distinto. Es en este punto en el que discrepo de la sentencia de la mayoría.

No es razonable afirmar que la administración local pudo liquidar el impuesto desde que le fue presentado el certificado final de obras, cuando es un hecho incontestable que las obras no se ajustaban al proyecto aprobado y no se sabía si se aprobaría el proyecto modificado, que se presentó con posterioridad. En el caso de que la Oficina Técnica Municipal hubiera decidido no aprobar el proyecto modificado, hubiera sido necesario practicar una nueva liquidación definitiva, una vez ajustadas las obras a lo autorizado, lo que evidencia que la liquidación girada antes de autorizarse el proyecto modificado no podía tener el carácter de definitiva. Que después haya sido autorizado el proyecto modificado no permite entender que el plazo de prescripción había comenzado a correr desde la presentación del certificado final de obras, puesto que entonces no era razonable esperar que ejerciera sus potestades. La tesis admitida en la sentencia desconoce el funcionamiento de la organización municipal, donde las competencias fiscales y urbanísticas son ejercidas por servicios distintos, y da lugar de hecho a un acortamiento del plazo de cuatro años del que disponía la administración local para practicar la liquidación definitiva, dando a la autorización del proyecto modificado un inexplicable efecto de entender retroactivamente que se daban al tiempo de la presentación de la solicitud de licencia de ocupación las condiciones para liquidar el impuesto. Esto no es así, porque era indispensable que al Servicio de Rentas le fuera comunicado que la terminación de las obras era efectiva, por haberse autorizado el proyecto modificado. Carece de sentido suponer que el Servicio de Rentas proceda a practicar liquidación definitiva, una vez comprobado que el coste real de las obras era superior al inicialmente considerado, que quedaría a la expectativa de que se aprobara finalmente el proyecto modificado. Esto no es acorde con una eficaz y coordinada gestión administrativa.

Estas consideraciones, por sí solas, debieron llevar a desestimar en este punto el recurso de apelación. Pero como late en esta controversia la cuestión sobre si las obras ilegales están o no sujetas al ICIO- que sí fue tratada expresamente en la sentencia de 29 de octubre del 2015 - recordaré a continuación lo que expuse sobre el particular en mi voto particular a dicha resolución.

El razonamiento de la mayoría en aquella sentencia fue el siguiente: las obras ilegales sí están sujetas al impuesto, porque al configurar el hecho imponible del mismo, el artículo 100.1 LHL señala que aquél es la realización de cualquier construcción, instalación u obra dentro del territorio municipal para la que se exija la licencia de obras "se haya obtenido o no dicha licencia". En esta expresión encontraba apoyo la sentencia para su tesis, porque ve en ella amparo para afirmar que tanto las obras autorizadas por licencia (obras legales), como las autorizables que no la hubieran obtenido aún o no la hubieran solicitado licencia y las que no se ajustan al ordenamiento urbanístico, están sujetas al impuesto (obras ilegales: legalizables y no legalizables).

Sin perjuicio de hacer más adelante un comentario analítico de la regulación del impuesto, basta a mi juicio un simple ejemplo para demostrar que es errónea esta interpretación de la norma. Si leemos la definición que hace de las importaciones el artículo 8.1 de la ley del Impuesto General Indirecto Canario, observamos que, a parte de algunos matices que ahora no interesan, consiste en la entrada de bienes en Canarias procedentes de fuera del territorio insular. Pues bien, si hacemos una lectura del precepto desatendiendo las reglas de la lógica del lenguaje jurídico, llegaremos a la conclusión de que la importación de una tonelada de cocaína está sujeta al impuesto indirecto. Para quienes no piensan con criterios de lógica del lenguaje jurídico, sería necesario que la ley estableciera expresamente un supuesto de no sujeción que exceptuara las importaciones de bienes de tráfico ilícito, cosa que, evidentemente, la ley del IGIC no consideró necesario hacer, como tampoco se sintió impulsada la LHL a aleccionar a los aplicadores jurídicos sobre las reglas del lenguaje jurídico. De qué regla lógica se trata? Pues de aquella que preceptúa que cuando hablamos estamos autorizados a dar por supuestas determinadas cosas que son inmanentes a la materia de la que tratamos, sin que sea exigible hacer todo tipo de precisiones para descartar todas las posibilidades lógico-formales que puedan deducirse de nuestro enunciado. Así, en el ejemplo propuesto, si hablamos de importaciones de bienes, puede razonablemente darse por supuesto que nos estamos refiriendo a las importaciones de bienes que son susceptibles de tráfico jurídico, y no nos es exigible que aclaremos que no están sujetas las importaciones de bienes que no pueden ser objeto de comercio. El gravamen fiscal de las actividades que son reflejo de capacidad económica es razonable dar por supuesto que se refiere a aquellas que son permitidas por las leyes, pues el tráfico ilícito es objeto de las leyes penales o administrativas sancionadoras, que buscan neutralizarlas, mediante la incautación de los bienes ilícitos, o en el caso de las infracciones urbanísticas, mediante la demolición de lo ilegalmente construido. Acaso puede razonablemente suponerse que el legislador pretende hacer partícipe a la sociedad de los beneficios obtenidos por un tráfico ilícito y someter estas operaciones a gravamen? Desde luego, con independencia de la realidad de las cosas, el legislador no puede suponerse que pretenda tal cosa. Y si cree que puede justificar lo contrario, entonces las reglas del lenguaje jurídico le obligan a referirse a lo que se aparta de lo común, indicando expresamente que están sujetas al impuesto las actividades ilegales, además de perseguidas por las leyes penales y sancionadoras administrativas. Puesto que si la idea del derecho penal y sancionador administrativo es la represión y confiscación de los bienes de tráfico ilícito, y la del derecho fiscal la participación de la comunidad en la capacidad económica de los ciudadanos, hay entre ambos campos una incompatibilidad inicial, pues no se puede pretender confiscar y a la vez pretender participar en esa riqueza y redistribuirla. Esta oposición entre ambos campos es una idea ya existente en el ordenamiento jurídico, que la norma fiscal ya da por supuesta. Y cuando se cree el legislador legitimado para variarla puntualmente, entonces está obligado a decirlo expresamente. Sobre esta idea volveré enseguida, para responder a alguna de las objeciones que se pueden plantear a un análisis de la regulación del ICIO en el sentido expresado. En resumen, podríamos enunciar la regla de la lógica del lenguaje jurídico, diciendo que lo obvio no es necesario que se haga presente, sí la excepción. Pasaré ahora a exponer mi análisis de la regulación del ICIO sobre este punto.

Cuando el artículo 100.1 LHL alude a que se realiza el hecho imponible háyase obtenido o no la licencia, está aludiendo a que no podrá eludirse el pago del ICIO por el hecho de no solicitar la licencia cuando se esté obligado a ello. Así de simple. No está diciendo que las obras que deban ser demolidas están sujetas al impuesto, porque no haber obtenido la licencia no descarta que la obra sea legalizable, con lo que no es posible equiparar la oposición obras que hayan obtenido licencia/obras que no la hayan obtenido, con la oposición obras con licencia válida/obras ilegales (no legalizables y legalizables, pero sin haber obtenido aún la licencia).

El enunciado háyase obtenido o no la licencia es un ejemplo de aplicación de la regla lógica del lenguaje jurídico, que para su correcta interpretación necesita del complemento de lo dispuesto en el artículo 103.1 LHL, cuando se permite girar liquidación provisional cuando se hayan iniciado obras, a pesar de no haberse solicitado, concedido o denegado la licencia o presentado la comunicación previa. Se especifica aquí el sentido de la oposición, pues de esto resulta que solo las obras que puedan llegar a legalizarse estarán sujetas al impuesto, y en razón de esto se permite solo de éstas obras ilegales la liquidación provisional del mismo. Mientras que no esté descartada la posibilidad de consolidar un derecho a lo edificado, se entiende realizado, aún con carácter provisional, el hecho imponible y girar una liquidación, también provisional. Las obras ilegales por vulnerar la ordenación territorial y urbanística quedan fuera del ámbito de sujeción del impuesto.

A este argumento podemos estar tentados de contestar con una falacia, a saber, que respecto de las obras no legalizables lo que procederá es hacer una liquidación definitiva. Pero este subterfugio infringe ante todo la regla de la lógica del lenguaje jurídico que obliga a mencionar lo que es excepcional dentro de la realidad a la que nos referimos, y esto sucede cuando pretendemos extender los supuestos de sujeción a actividades ilegales, cuando debe partirse de que lo habitual es que las leyes fiscales se refieran a aquellas conformes con el ordenamiento jurídico. En el artículo 103.1 LHL se cumple con la regla, pero solo para referirse, por las razones expuestas, a las obras legalizables.

La defensa de este argumento implica una interpretación extensiva del concepto de finalización de la obra, referida no solo a su terminación conforme al proyecto aprobado en la licencia, sino a la terminación por paralización de actividad constructiva ilegal, e incluso terminación de la obra en contra de las órdenes de

paralización. No se repara en el hecho de que cuando en el apartado b) del artículo 103 LHL se alude a la finalización de las obras, como momento a partir del cual se ejercerán las potestades de comprobación y liquidación definitiva, se está refiriendo a las obras respecto de las que se puede practicar una liquidación provisional. No se está hablando de todo tipo de obras, incluidas las ilegalizables. Así se está haciendo una interpretación desvinculada del contexto normativo, que es el párrafo primero del artículo.

Aunque en la sentencia de la mayoría no se dice esta vez con claridad- si en la ya citada- late la misma idea de que si no es autorizado el proyecto modificado, y son necesarias obras adicionales para legalizar lo construido, entonces la potestad de comprobación y liquidación nace en el momento de finalización de éstas. Pero esta postura es incoherente, pues se reconoce que habrá de esperarse a la legalización para ver si efectivamente la acción de comprobación y liquidación había nacido cuando se presentó el certificado de obras.

La pretensión de entender sujetas las obras ilegalizables al ICIO parece estar justificada por el deseo de evitar que las obras no legalizables, que queden fuera de ordenación, eludan también el pago del impuesto (al coincidir el plazo de prescripción de liquidación tributaria con el de las potestades urbanísticas). A los efectos de evitar esto se asume una concepción naturalista del hecho imponible, considerando que éste consiste en la mera realización de obras. No se repara en que si bien esto puede satisfacer el interés público fiscal, puede servir de aliento a la pasividad de las administraciones competentes en el ejercicio de las potestades de defensa del ordenamiento territorial y urbanístico, pues permite cobrar el impuesto, sin necesidad de derribar las obras ilegales.

Aunque no sea objeto de este proceso, no me resisto a apuntar unas pautas para la configuración adecuada del hecho imponible del ICIO. Basta con abandonar la aludida concepción naturalista de éste, que entiende que consiste en la mera realización de obras. Lo que se trata de gravar es siempre la riqueza. Es un poco vidrioso decir que quien realiza obras no legalizables evidencia capacidad económica. Tanta como el traficante de estupefacientes. Pero solo cuando prescribe el delito, los fondos que adquiere con su ilícito comercio pueden considerarse, en sentido estricto, como patrimonio propio. Antes de ese momento, está expuesto a la confiscación de sus bienes, además de a otras cosas. Nuestro ordenamiento jurídico no permite realmente la apropiación de bienes obtenido por un comercio ilícito.

En el caso de las obras, cuando en verdad puede hablarse de que se manifiesta una capacidad económica, fundamento legitimante del gravamen fiscal, es cuando se adquiere el derecho a lo edificado. Y esto, por regla general, sucede cuando se terminan las obras ajustadas a una licencia válida. Cuando de obras no legalizables se trata, esto solo sucede con la prescripción de las potestades de defensa del ordenamiento urbanístico; y si en ese momento es cuando se manifiesta una capacidad económica real, ese debe ser el instante en el que en este caso se entienda realizado el hecho imponible. De esta manera, sí que no coinciden los plazos de prescripción de las potestades liquidatorias y urbanísticas, y el impuesto podrá ser liquidado a las obras fuera de ordenación.

Esta propuesta de interpretación no la considero voluntarista, puesto que creo haber demostrado que el hecho imponible no se refiere a obras ilegales, si bien respecto de las que no hubieran obtenido licencia, pero sí puedan llegar a obtenerla, se permite liquidar provisionalmente el impuesto.

Qué pasa entonces con las obras ejecutadas al amparo de una licencia no válida? Bueno, se trata de un supuesto de error en la identificación del hecho imponible, que dará lugar a la revocación de la liquidación, una vez que haya sido anulada la licencia.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.